

税务稽查培训资料

◀ 涉外税收、进出口税收部分 ▶

税务稽查培训资料编写组 编



42

南开大学出版社

编写说明

加强税务稽查基础培训,是当前的一项紧要任务。国家税务总局正在继续组织落实税务稽查培训计划,并通过考试、考核、评比等方式对培训成果进行检验。这是个人自学、专门培训和统一考评相结合的一种教育形式。为了帮助税务稽查人员尽快适应新形势下涉外税收和进出口税务稽查的工作需要,理解和掌握相关法律、法规、规章的基本内容与稽查实务,强化业务技能,提高整体素质,继《税务稽查培训资料(法律部分)》之后,我们组织编写了《税务稽查培训资料(涉外税收、进出口税收部分)》。本资料的主要内容是:涉外税收制度、涉外税收业务检查程序、我国的转让定价税制、防范逃税的国际合作、关税与海关代征税、出口货物退(免)税,并对有关规定的重点条文和相关案例作了简要介绍和解释。

由于编者水平和经验有限,加之编写时间仓促,不当之处在所难免,恳望大家在参阅和培训过程中认真研究,提出批评改正意见,以便进一步修改完善。

编者

1998.9.7

目 录

涉外税收部分

第一章 涉外税收制度	(3)
一、涉外税收	(3)
二、涉外税收的产生与发展	(4)
三、我国的涉外税制	(5)
四、我国涉外税制的基本原则	(7)
五、涉外税收稽查	(14)
第二章 涉外税收业务检查程序	(20)
一、检查的方法和重点	(20)
二、检查的幅度	(21)
三、检查的具体步骤	(22)
四、涉外税种检查的内容和一般程序	(24)
五、检查问题的汇总及处理	(42)
六、帐目的调整	(43)
七、归档上报	(44)
八、复议问题	(44)

第三章 我国的转让定价税制	(45)
一、转让定价审计的程序和步骤	(46)
二、反转让定价避税中的问题	(55)
三、我国反避税工作中存在的问题及其对策	(60)
第四章 防止跨国逃税的多方面合作与情报交换	(66)
一、跨国公司与经济全球化	(66)
二、防止跨国逃税的多方合作	(71)
三、我国开展税收情报交换工作情况	(84)

进出口税收部分

第一章 关税与海关代征税	(91)
一、我国关税的概述	(91)
二、关税的纳税人	(91)
三、关税的税率	(92)
四、关税的计税方法	(94)
五、海关代征增值税、消费税的管理	(95)
六、关税和代征税的征收	(96)
第二章 出口货物退(免)税	(97)
第一节 出口货物退(免)税的概述	(97)
第二节 现行出口货物退(免)税制度的主要内容	(99)
一、出口退(免)税的货物范围	(99)
二、出口退(免)税的企业范围	(105)
三、出口货物退(免)税的税种和退税率	(106)
第三节 出口货物退(免)税管理	(111)
一、出口退税登记	(111)
二、出口退税申报	(115)

三、出口退(免)税的审核	(121)
四、批准与退库	(127)
五、企业年度清算	(128)
第四节 特殊形式出口货物退(免)税政策和管理	(129)
一、进口料件退(免)税的管理	(129)
二、供船货物的退税管理	(138)
三、承接国外修理修配业务退税管理	(139)
四、对外承包工程公司运出境外用于对外承包工程 项目的货物退税管理	(139)
五、用于境外投资的货物退税管理	(140)
六、出口卷烟免税管理	(140)
七、委托代理出口业务的退税管理	(143)
八、联营企业退税管理	(145)
九、委托生产企业加工收回后报关出口的货物退税 管理	(146)
十、对有进出口经营权的生产企业自营(委托)出口 货物实行免、抵、退税收管理	(146)
第五节 出口货物退(免)税检查	(150)
一、检查的方法	(150)
二、近年来全国出口退税检查发现的问题	(151)
三、采取的措施	(154)
第六节 对出口退税处罚的有关规定	(156)
一、《中华人民共和国税收征收管理法》的有关 规定	(156)
二、新《刑法》中增设“危害税收征管罪”的有关 规定	(159)

三、《国务院关于打击骗取出口退税 严厉惩治金融和财税领域违法乱纪行为的决定》的 有关规定	(163)
四、国家税务总局国税发〔1998〕20 号文件 规定	(164)
第七节 案例介绍	(165)
附录 出口退(免)税有关政策规定文件目录	(180)

涉外稅收部分

第一章 涉外税收制度

一、涉外税收

涉外税收有广义与狭义之分。广义的涉外税收是泛指与涉外经济活动有关的税收的总称。这是相对于国内税收而言的,它包括对外国人(包括自然人与法人)征收的所得税,以及对外国人征收的流转税、房产税、车船使用税等。狭义的涉外税收是指在对外经济活动中涉及国家之间经济权益分配关系的税收,如与涉外经济活动有关的所得税。目前,在我国主要指针对外国企业和外商投资企业及外籍个人征收的有关税收。当然,世界各国处理涉外税收问题的作法不尽一致。大多数发达国家,如美国、英国、日本等国,都不单独设立涉外税种,而是不分国内国外,采用统一的一套税法,只是对涉外税收问题增加一些补充规定。也有一些国家,根据本国的国情和需要,单独设立涉外税种。我国就属于这种情况。从今后发展来看,采用前一种作法较好,因为前一种作法符合国际税收协定关于税收无差别待遇的规定和市场经济平等竞争的要求。新税制的实施,明确了税制发展的方向是采用统一的不分内外的税制。

二、涉外税收的产生与发展

涉外税收是国际经济活动的产物。在自然经济占统治地位时,国家一般只限于在本国范围内征税,不涉及其他国家的税收权益,因而基本上不涉及国际税收问题。在资本主义经济的发展过程中,最初涉及国际间税收关系的是关税。资本主义国家一般总是采取鼓励商品出口而限制商品进口的政策,即实行关税保护制度。这种制度对进口商品征收高额关税,使进口商品的市场价格大大提高,削弱其市场竞争力,从而达到限制外国商品进口的目的。但是,外国也会同样采取关税保护制度,这又会限制本国商品的出口。因此,关税保护制度极大地阻碍了国际贸易的发展,不能实现各国的比较利益,不利于在世界范围内优化资源配置。为解决这个问题,促进自由贸易,资本主义国家往往采取签定双边或多边关税协定的办法,从而出现了关税同盟、特惠关税、最惠国待遇等问题。从这方面来看,关税涉及国际间的税收关系,可以把它列入涉外税收中。但是,关税是对进入本国国境的商品流转额征收的,不可能对国外的流转额进行课征,不存在同一流转额的双重课征问题,即不存在国与国之间税收权益分配问题。从这一角度看,也可以不把关税列为涉外税收。

资本主义进入垄断阶段以后,资本输出取代商品输出所具有的重要地位,成为该阶段的重要特征之一。资本输出主要有两种形式:一种是借贷资本形式,即由政府或企业组织出面贷款给外国政府或企业;另一种是生产资本形式,即由跨国公司直接进行海外投资,或在其他国家和地区设立分支机构或子公司,直接从事生产和销售活动。这样,跨国公司的出现必

然带来纳税人收入的国际化问题。另外,随着各国政府、团体、个人之间的政治、经济、文化方面的交流日益频繁,他们的收入也带有国际化因素,于是,产生了对跨国公司与个人如何就其跨国收入征收所得税的问题。由于纳税人收入的国际化,他就可能面临被两个或两个以上国家就同一所得征税的问题,这时税收就超出了一个国家的范围,必然涉及国与国之间在税收上的权益分配,从而使这种所得税成为涉外税收。

三、我国的涉外税制

我国涉外税收制度的形成,是党的十一届三中全会以后的事。从1979年到1991年,中国对内资企业和外资企业一直实行的是内、外两套税制,分别征收管理。1979年以前的工商税收制度是适应单一的以公有制经济为基础的经济需要的,很难适应由闭关锁国转向吸引外资、引进技术、发展国际经济合作的新情况。因此,在1979年以后,我国从基本国情和税收制度的现状出发,根据改革开放的方针政策,在进行总体工商税收制度改革的同时,进行了涉外税收制度的建设。1980年9月,为了配合中外合资经营企业法的贯彻实施,处理中外合资经营企业的税收问题,第五届全国人民代表大会通过并颁布了《中外合资经营企业所得税法》。该税法的公布,开创了我国涉外税收正式立法的先例。此后,先后于1981年和1982年出台了《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》。并于1991年统一合并了合资企业所得税法和外国企业所得税,颁布了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,对外商投资企业和外国企业在华营业机构场所在流转税和地方税种方面仍然适用50年代公布的

《工商统一税暂行条例》、《城市房地产税暂行条例》、《车船使用牌照税暂行条例》、《屠宰税暂行条例》。这些出现在我国特定时期的具有特别意义和作用的涉外税收法规共同构成了我国的涉外税收制度。涉外税收制度是我国工商税收制度的重要组成部分,它是实行对外开放政策的必然结果,同时,也是实行对外开放政策必不可少的条件。在改革开放的近 20 年中,涉外税制对维护国家权益、改善我国的投资环境,合理引导外资投向,推动对外开放工作的发展,促进中外经济技术合作和人员交流、鼓励外商投资,起到了积极的作用。但是,对内资企业和外资企业实行不同的税收制度,也逐步暴露了一些矛盾,突出的是适用税种不一致,税率不统一,造成内外资企业税收负担不平,从而为深化经济体制改革和新旧体制的转换带来了诸多矛盾。因此,内外税制的统一自然就成为我国税制改革的重要内容之一。通过税制改革,将逐步实现税法的统一、税率的统一,使内外资企业都处在同一起跑线上开展公平竞争,促进社会主义市场经济体制的建立、完善和发展。

新税制涉及涉外税收的主要内容:

1. 取消了工商统一税,从 1994 年 1 月 1 日起内外资企业实行统一的增值税、消费税和营业税。

2. 修订了个人所得税。

3. 恢复和开征了一些新的税种,主要有印花税、资源税和土地增值税。

改革后,适用于外商投资企业和外籍人员的税种共有 12 个,具体是:增值税、消费税、营业税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、资源税、土地增值税、印花税、城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税、契税。

这里面,除了企业所得税法和个人所得税法两个法律以外,其余全部是国务院暂行条例。

四、我国涉外税制的基本原则

我国涉外税制的建立、发展和不断完善,都是围绕着认真贯彻对外开放的基本国策进行的,一直把有利于鼓励投资、引进技术、发展对外经济技术合作关系,作为涉外税制建设的中心课题。在具体工作中,既注意了总结自己的实践经验,又注意了借鉴国际税收的一些通常的有益的作法。具体来讲,我国在涉外税制建设上主要坚持了以下原则:

1. 实行纳税人居住地与所得来源地相结合的税收管辖原则

中国是发展中国家,实行对外开放,发展国际间的经济技术合作,主要是为了吸收外资、引进技术,由此而产生的营业利润、劳务报酬和各项投资所得,其来源地也将主要是在中国。但是,中国发展对外经济技术合作,并不只是单方面地“吸收”、“引进”,而是本着“平等互利、讲求实效、形式多样、共同发展”的原则,力所能及地积极扩展境外投资和劳务合作。目前,我国已在很多国家和地区开办了合营企业和独资企业,在国外从事承包工程和提供劳务的人员已有数万人。基于这些情况并考虑到今后的发展,在确定来源地税收管辖权原则的同时,还必须解决好居住地的税收管辖问题,并尽可能地使两者结合起来,用有条理的和完整的方法作出规范性的规定。概括我国税法有关税收管辖原则的规定,基本上有两个方面:

(1)以永久性住所为准,对居民(包括法人和自然人)实行全面性的税收管辖权。即对居民从我国境内和境外取得的所

得征税,并对其在境外缴纳的外国税收给予税收抵免。税收上的居民标准:对公司企业,是以按中国法律组成独立的法人实体,在中国境内设有总机构为准;对个人,是以住所和居住日期为准。在中国境内有永久性住所,或者虽然没有永久性住所而居住满1年的个人,原则上都应按照税法规定负有全面的纳税义务。

(2)以实际发生地为准,对非居民仅实行来源地税收管辖权。对非居民只就其取得来源于中国境内的所得征税,对其取得来源于中国境外的所得免于征税。所谓非居民,是指在税收上视为居民以外的纳税人,包括外国公司、企业在中国设立的分支机构、作业场所和在中国境内设有永久性住所而居住不满1年的个人。众所周知,实行来源地管辖权的关键,是如何对所得的来源作出合理的解释。对此,不仅投资者很关注,而且也是国际税收需要协调规范的核心问题。为了有利于国际间资金流动、贸易往来和劳务交流的发展,我国涉外税收对所得来源地的规定,注意了适当性与合理性的关系。

A. 对营业利润来源地的解释以是否设有从事营业的机构场所为准。对在中国境内设有机构场所取得的营业利润征税。对在中国没有设立机构场所的商品贸易收入,不视为取得来源于中国的营业利润。

B. 对各项投资所得来源地的解释以投资的实际应用地为准。其中,对股息,是指从中国境内企业取得的股息和分享的利润;对利息,是指从中国境内取得的存款、贷款的利息,购买各种债券的利息以及垫付款、延期付款等项的利息;对租金,是指将财产租给中国境内租用者而取得的租金;对特许权使用费,是指提供在中国境内使用的各种专利权、专有技术、

版权、商标权等所取得的收入。

C. 对劳务报酬所得来源地的解释以提供劳务的所在地和从事受雇活动的所在地为准。对在中国境内工作或提供劳务取得的工资薪金或劳务报酬,不论其支付地点是否在中国境内,都属于来源于中国境内所得。但是,为了照顾某些临时来华人员的实际情况,对在中国境内居住不超过 90 天(来华人员如系已与我国签订税收协定国家的居民为 183 天)的,由中国境外雇主支付给报酬,可免于征税。

2. 注重应税所得额的合理计算及其纯益原则

我国在税制建设中,一向认为确定税基与规定税率具有同样的重要性和严肃性。因为两者都直接关系到纳税人的实际负担水平。而判断一种税是不是所得税,并不取决于其名,而要看其实。这个实,就是税基的纯益性,看其是不是对净所得征税。我国按照所得的原理立法征税,历来重视在确定了适当的税率之后,要科学合理地解决应纳税所得的计算问题,保持应税所得的纯益性,避免形成“实盈少纳税”或者“虚盈多纳税”,力求使纳税人的实际负担不要高于或者低于税率所显示的水平。为此,在我国的涉外企业所得税法中,着重明确了以下几条:

(1)按照通常的损益计算原则,用规定计算公式的形式,把应纳税所得额的计算程序和准则明文于税收法律中,便于征纳双方依循。

(2)按照收益与成本费用相对应的原则,严格划分当期费用与预付费用、资本支出与费用支出。对当期收益所发生的与生产或经营业务有关的费用,准予作为应税所得额的扣除项目。但为了防止乱挤成本,乱摊费用,我国的涉外企业所得税

法也规定了一些不准列支或者不得作为一次性支出的项目和限定条件准予列支的项目。这样规定的目的,在于保障应税所得额的合理计算,力求负担公平合理。

(3)按照独立纳税实体的原则,对分支机构进行营业所发生的损益,准许由企业总机构汇总计算申报纳税;对联属企业或关联企业之间商业往来,要按公平的市场价格计价;企业的资产负债与投资者的债务不能混同,属于投资者本身的开支,不得列为企业的费用或损失。

以上讲的,是对企业应税所得额合理计算问题。对个人所得税,我国实行了分项计算征收的制度。对工资、薪金所得,适用七级超额累进税率,按月征收;对劳务报酬、利息、股息、红利和特许权使用费等项所得,适用20%的比例税率,按次征收。在所得额的计算上,分别采取了定额、定率的办法,减除本人和赡养家属的生活费用及其他必要费用。这些做法,是适应推行个人所得税制度的初期,还不具备实行综合所得税的条件而采取的,尚有待于通过实践加以改进。

3. 贯彻税收优惠从宽的原则

我国的涉外税制较好地体现了优惠从宽的原则,除了在税法上已经作出了一些鼓励投资的税收优惠规定以外,几年来还根据对外开放的精神,在税收上又陆续作出了若干优惠的规定。为了发挥税收的调节作用,引导投资,根据国家对外开放由沿海逐步向内地推进的战略布局和鼓励投资的产业政策和重点,中国的原涉外税收制度采取分地区、有重点、多层次的作法,分税种制定了不同的税收优惠规定。税制改革后,这些优惠规定原则都保留不变,继续执行。

(1)1991年全国人大通过的《中华人民共和国外商投资

企业和外国企业所得税法》的优惠规定,概括起来看有五个方面:

A. 限定地区和产业项目实行减低税率征税的政策。改革开放以来,我国已设立了 5 个经济特区,32 个经济技术开发区,13 个保税区,52 个高新技术产业开发区。经济特区的企业,经济技术开发区和保税区的生产性外商投资企业,高新技术产业开发区的高新技术企业,所得税都减按 15% 的税率征收,从事港口码头建设的中外合资经营企业,外国投资者投入资本或者拨入营运资金超过 1000 万美元,经营期 10 年以上的外资银行和中外合资银行,经国家税务总局批准的外商投资在 3000 万美元以上、回收投资时间长的项目和能源、交通、港口建设项目,企业所得税也减按 15% 的税率征收。

另外,我国还批准了 5 个沿海开放区,14 个沿海开放城市,6 个沿长江开放城市,13 个边境开放城市,11 个旅游度假区,并明确 26 个省会(自治区首府)城市实行沿海开放城市的政策。上述这些地区和城市的生产性外商投资企业,企业所得税减按 24% 的税率征收。

B. 限定行业、项目实行定期减免税。如外资银行、中外合资经营期在 10 年以上的,从获利年度起,一年免税,二年减半征税;生产性外商投资企业经营期 10 年以上的,从获利年度起,二年免税,三年减半征税;从事港口码头建设的中外合资经营企业,从获利年度起,五年免税五年减半征税,等等。

C. 外商投资企业的外国投资者将从外商投资企业分得的利润再投资于中国的,可以部分或全部退还这部分利润已缴纳的企业所得税。

D. 对投资所得限定范围和条件给予减免税。如对境外投